



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De	28 / 11 / 05
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : INDÚSTRIA DE BEBIDAS PARIS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 04 / 09 / 05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

IPI. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. O direito de defesa não é violado e, por conseguinte, não é nula a decisão *a quo*, quando os argumentos trazidos na peça impugnatória são expressamente enfrentados no *decisum* recorrido. **Preliminar rejeitada.**

IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DESONERADAS DO IMPOSTO. O Princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles tributados à alíquota zero, ou não estarem dentro do campo de incidência do imposto, não há valor algum a ser creditado.

GLOSA DE CRÉDITOS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. O aproveitamento de créditos referentes às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado é expressamente vedado pela legislação do imposto.

GLOSA DE CRÉDITOS. MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS. Os materiais que não integram fisicamente o produto final fabricado pelo estabelecimento industrial só geram crédito de IPI se forem consumidos ou sofrerem desgastes em contato físico direto com esse produto.

GLOSA DE CRÉDITOS. DESCONTOS E BONIFICAÇÕES. Glosam-se os valores escriturados como créditos de IPI relativos ao imposto que supostamente fora recolhido a maior em razão de descontos e bonificações concedidos aos clientes

MULTA DE OFÍCIO. O não cumprimento da legislação fiscal sujeita o infrator à multa de ofício no percentual de 75% do valor do imposto lançado de ofício, nos termos da legislação tributária específica.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **INDÚSTRIA DE BEBIDAS PARIS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2005

[Assinatura]
Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Antonio Zomer (Suplente).

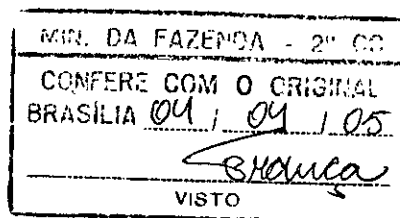
Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090



2ª CC-MF
Fl.

Recorrente : INDÚSTRIA DE BEBIDAS PARIS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório do Acórdão apresentado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, fls. 1.067/1.075:

Trata-se de auto de infração lavrado em 19/12/2003 para exigir o crédito tributário de R\$ 39.359.7478,35, relativo ao IPI, juros de mora e multa de ofício, em razão de falta de recolhimento do imposto decorrente da glosa de créditos indevidos.

Segundo a descrição dos fatos (fls. 926/937) e termo de verificação (fls.884/890), foram detectadas as seguintes irregularidades: a) lançamento a crédito na conta-corrente de IPI de valores pagos nas aquisições dos selos de controle que foram aplicados na aguardente de sua fabricação; b) escrituração de créditos relativos a entrada de materiais de consumo anteriormente contabilizados como despesa operacional e relativos a bens do ativo imobilizado; c) creditou-se indevidamente do IPI destacado em notas fiscais de saída (devoluções), alegando tratarem-se de créditos extemporâneos; d) escriturou créditos fictos relativos à entrada de insumos tributados com alíquota zero; e) escriturou créditos fictos relativos a insumos adquiridos de comerciantes atacadistas, que haviam sido contabilizados como despesa operacional; f) efetuou estorno de débitos para abater o imposto devido na saída, sob a justificativa de que se tratavam de bonificações e abatimentos sem qualquer comprovação; g) escriturou outros valores a crédito sem comprovação de sua natureza.

Regularmente notificado, apresentou o sujeito passivo impugnação de fls.963/1032 em 20/01/2004, instruída com os documentos de fls. 1034/1041. Relativamente ao selo de controle do IPI, alegou que a fiscalização indicou vários dispositivos impertinentes e deixou de indicar qual dispositivo foi infringido. Além disso, foram indicados dispositivos já revogados ao tempo da autuação e omitidos os dispositivos do RIPI/2002. Acrescentou que seu procedimento tem amparo no art. 190 do Regulamento e que pode efetuar a compensação independentemente e autorização da Fazenda, conforme entendimento pacífico dos tribunais superiores, o qual deve ser observado pela Administração a teor do Decreto n.º 2.346/97. No tocante ao crédito ficto pela entrada desonerada de insumos, argüiu a inconstitucionalidade das normas que restringem o direito de crédito e invocou a aplicação da jurisprudência do STF e da Lei nº 9.779/99. Quanto à questão das bonificações, sustentou que seu procedimento foi correto, porque a base de cálculo do IPI, segundo a Constituição, é o valor da operação de circulação do produto industrializado. Requereu o cancelamento do auto de infração.

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 04/04/05
<i>Brança</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Em 26 de março de 2004, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP manifestou-se por meio do ACÓRDÃO DRJ/RPO Nº 5.300, fl. 1.067/1.068, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: IPI. CRÉDITO GLOSADO. VALOR DE AQUISIÇÃO DOS SELOS DE CONTROLE.

Glosam-se os valores escriturados como se fossem créditos de IPI, com base nos valores pagos na aquisição dos selos de controle, diante da inexistência de previsão legal para utilizar a conta-corrente do IPI como meio de efetuar repetição de indébito e da inexistência do próprio indébito.

IPI. CRÉDITO GLOSADO. ATIVO IMOBILIZADO.

Existe vedação legal ao aproveitamento do crédito relativo à entrada de produtos destinados ao imobilizado.

IPI. CRÉDITO GLOSADO. MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS.

Só geram crédito de IPI os materiais intermediários que se desgastem em contato físico direto com o produto sob industrialização.

IPI. CRÉDITO GLOSADO. CRÉDITOS FICTOS. ENTRADAS DESONERADAS DO IMPOSTO.

É inadmissível a escrituração do crédito ficto de IPI quando a operação anterior é desonerada do imposto.

IPI. CRÉDITO GLOSADO. DESCONTOS E BONIFICAÇÕES.

Glosam-se os valores escriturados como créditos de IPI relativos ao imposto que supostamente fora recolhido a maior em razão de descontos e bonificações concedidos aos clientes.

Lançamento Procedente

Não conformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, fls. 1.130/1.189, solicitando:

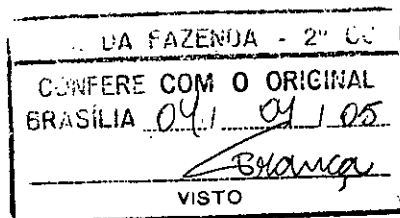
- o cancelamento da decisão recorrida por incorreta capitulação legal e ausência de disposição legal infringida;
- reconhecimento da existência de permissão legal para a compensação tributária;

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090



2º CC-MF
Fl.

- c) reconhecimento da inaplicabilidade do art. 166 do CTN para o caso em tela;
- d) créditos referentes a entradas de produtos sob o abrigo da imunidade, isenção e alíquota zero; e
- e) que não lhe seja aplicada multa.

É o relatório.

4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/04/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, versa o presente processo sobre auto de infração lavrado para constituir crédito tributário, referente ao IPI que deixou de ser recolhido em razão de o sujeito passivo haver-se creditado indevidamente de valores pertinentes à aquisição de selo de controle, de bens do ativo imobilizado, de materiais que não se enquadravam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, bem como de valores pertinentes a entradas desoneradas do imposto. Também foram glosados os créditos relativos ao IPI supostamente recolhido a maior em razão de descontos e bonificações concedidos aos clientes. A decisão recorrida manteve integralmente o lançamento fiscal.

A reclamante suscita nulidade da decisão recorrida que não teria apreciado argumentação da defesa acerca da incorreta capitulação legal do auto de infração. Da simples leitura do acórdão vergastado, percebe-se a total improcedência dessa preliminar de nulidade, pois, ao contrário do alegado pela reclamante, a decisão de primeira instância enfrentou a questão do enquadramento legal do auto de infração, concluindo por sua regularidade (página 4 da decisão recorrida, fl. 1070 dos autos), nos termos seguintes:

Ao contrário do alegado, a fiscalização indicou no enquadramento legal de fl. 937, o art. 147 do RIPI/98 e o art. 164 do RIPI/2002, ambos com matriz legal no art. 25 da Lei nº 4.502/64, os quais foram violados pela impugnante, uma vez que não permitem a escrituração a crédito da quantia paga pela empresa na aquisição de selos de controle.

A decisão recorrida aborda ainda essa matéria em vários outros parágrafos da página 04 do acórdão, fl. 1070 dos autos, que não serão aqui transcritos para não tornar por demais enfadonha a leitura deste voto.

Com essas considerações, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela defendente.

Melhor sorte não assiste à defendente no que pertine à suposta ausência no lançamento fiscal de dispositivo legal infringido pela autuada, pois, como bem demonstrou a decisão recorrida, a fiscalização, ao descrever as infrações atribuídas à autuada não economizou tinta nem papel, descreveu detalhadamente cada uma das irregularidades imputadas à contribuinte, bem como relacionou a legislação fiscal por ela infringida. Isso foi feito por meio de Termo de Constatação Fiscal, fls. 884 a 890 e da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 926 a 937.

Assim, não merecem ser acolhidos os argumentos pertinentes à ausência no lançamento fiscal de dispositivo legal infringido pela autuada.

Quanto ao direito à compensação na esfera administrativa, é inegável que a

4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/09/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO 1

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090

legislação vigente autoriza o sujeito passivo fazer o encontro de contas entre os créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior que o devido com débitos pertinentes a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Também há permissão legal para se compensar tais débitos com créditos decorrentes de incentivos fiscais. Todavia, nenhuma dessas hipóteses constitui o caso em discussão, vez que a questão trazida a este Colegiado versa, tão-somente, de glosa de créditos escriturais utilizados pelo sujeito passivo; os quais foram considerados indevidos pela fiscalização. Com isso, fica afastada, de plano, toda a argumentação do sujeito passivo sobre eventual direito à compensação de indébito prevista no Código Tributário Nacional e na Legislação extravagante, sobretudo nas Leis nºs 8.383/91, 9.430/1996 e 10.637/02, bem como IN SRF nº 21/1997.

Note-se que não está em julgamento o direito em si de a autuada repetir imposto ou contribuição pagos a maior ou de ressarcir créditos de incentivo, mas a utilização irregular de crédito de IPI. Daí, ser de fundamental importância diferenciar o procedimento de apuração do imposto do de compensação de crédito do IPI já apurado com eventuais créditos do sujeito passivo com a Fazenda Pública, previsto em legislação extravagante.

O IPI, por determinação constitucional é tributo não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com o cobrado nas anteriores. Para atender esse mandamento constitucional, o legislador ordinário criou o sistema de créditos que permite os estabelecimentos industriais e o que lhes são equiparados fazer o encontro entre os débitos pertinentes às saídas de produtos industrializados do estabelecimento com o imposto pago nas entradas dos insumos utilizados na fabricação de tais produtos. Há, ainda, previsão legal para que os contribuintes apropriem-se a título de crédito do IPI de outros valores não relacionados à entrada de insumos, mas em qualquer caso, por tratar-se de exceção à regra geral, a legislação do imposto elenca *numerus clausus* as hipóteses permitidas.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito de os contribuintes abaterem do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto que lhe foi cobrado na aquisição dos insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) com o tributo referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, *verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I - omissis

IV - produtos industrializados;

(...)

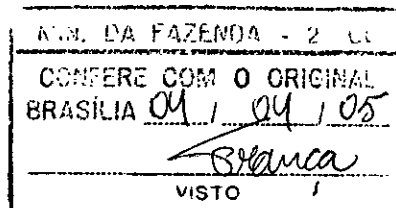
§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - Omissis

[Assinatura]



Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090



II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o C.T.N. estabelece, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio, e remete à lei a forma dessa implementação.

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para **ser compensado com o que for devido** nas operações de saída dos **produtos tributados** do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é, pois, compensar do **imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que **fora cobrado** relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I, do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I, do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea "a", do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrito:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

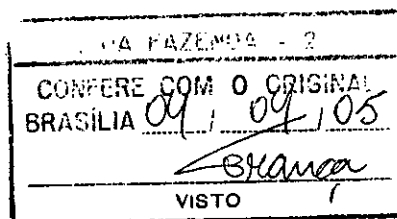
*I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos tributados**, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (grifo não constante do original)*

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090



2ª CC-MF
Fl.

intermediários ou do material de embalagem não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, porquanto o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do **imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior**. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima em razão de sua tributação à alíquota zero, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

É de notar-se que a tributação do IPI, no que tange à não-cumulatividade, está centrada na sistemática conhecida como “imposto contra imposto” (imposto pago na entrada contra imposto devido a ser pago na saída) e não na denominada “base contra base” (base de cálculo da entrada contra base de cálculo da saída) como pretende a reclamante.

Esta sistemática (base contra base), é adotada, geralmente, em países nos quais a tributação dos produtos industrializados e de seus insumos são onerados pela mesma alíquota, o que, absolutamente, não é o caso do Brasil, onde as alíquotas variam de 0 a 330%.

Havendo coincidência de alíquotas em todo o processo produtivo, a utilização desse sistema de base contra base caracteriza a tributação sobre o valor agregado, pois em cada etapa do processo produtivo a exação fiscal corresponde exatamente à da parcela agregada. Assim, se a alíquota é de 5%, por exemplo, o sujeito passivo terá de recolher o valor correspondente à incidência desse percentual sobre o montante por ele agregado. Isso já não ocorre quando há diferenciação de alíquotas na cadeia produtiva, pois essa diferenciação descaracteriza, por completo, a chamada tributação do valor agregado, vez que a exação efetiva de cada etapa depende da oneração fiscal da antecedente, isto é, quanto maior for a exação do IPI incidente sobre os insumos menor será o ônus efetivo desse tributo sobre o produto deles resultantes. O inverso também é verdadeiro, havendo diferenciação de alíquotas nas várias fases do processo produtivo, quanto menor for a taxa sobre as entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) maior será o ônus fiscal sobre as saídas (produto industrializado). Exemplificando: a fase “a” está sujeita à alíquota de 10% e nela foi agregado \$ 1.000,00. Havendo, portanto, uma exação efetiva de \$ 100,00. Na etapa seguinte, a alíquota é de 5%, e agregou-se, também, \$ 1.000,00. A tributação efetiva dessa fase é de 0%, pois, embora a alíquota do produto seja de 5%, o crédito da fase anterior vai compensar integralmente o valor da correspondente exação e o sujeito passivo não terá nada a recolher. De outro lado, se os produtos da fase “a” forem taxados em 5% e o da “b” em 10%, mantendo-se os valores do exemplo anterior, a tributação efetiva nesta fase, na realidade, é de 15%, como mostrado a seguir. Fase “a”: valor agregado \$ 1.000,00, alíquota 5%, imposto calculado \$ 50,00, crédito \$ 0,00, imposto a recolher \$ 50,00. Fase “b”: valor agregado \$ 1.000,00, alíquota 10%, imposto calculado \$ 200,00, (\$ 2.000 x 10%), crédito \$ 50,00, imposto a recolher \$ 150,00. Tributação efetiva 15% sobre o valor agregado.

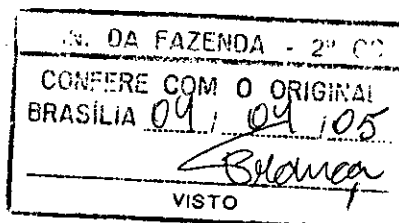
Como se pode ver do exemplo acima, o gravame fiscal efetivo em uma fase da cadeia produtiva é inverso ao da anterior. Por conseguinte, nessa sistemática de imposto contra imposto adotada no Brasil, se uma fase for completamente desonerada, em virtude de alíquota

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090



2º CC-MF
Fl.

zero ou de não tributação pelo IPI (produtos NT na TIPI), o gravame fiscal será deslocado integralmente para a fase seguinte.

Não se alegue que essa sistemática de imposto contra imposto vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade, pois este não assegura a equalização da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, tampouco confere o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando estas não são oneradas pelo tributo em virtude de alíquota neutra (zero) ou não ser o produto tributado pelo IPI. Na verdade, o texto constitucional garante tão-somente o direito à compensação do imposto devido em cada operação **com o montante cobrado** nas anteriores, sem guardar qualquer proporção entre o exigido nas diversas fases do processo produtivo.

Assim, com o devido respeito aos que entendem o contrário, o fato de insumos sujeitos à alíquota zero comporem a base de cálculo de um produto tributado à alíquota positiva não confere ao estabelecimento industrial o direito a crédito a eles referente, como se onerados fossem. Até porque, em caso contrário, ter-se-ia que, para estabelecer o *quantum* a ser creditado, atribuir a tais produtos alíquotas diferentes das estabelecidas por lei. Em outras palavras, o aplicador da lei estaria legislando positivamente, usurpando funções do legislador.

Repise-se que a diferenciação generalizada de alíquotas do IPI adotada no Brasil gera a desproporção da carga tributária entre as várias cadeias do processo produtivo, hora se concentrando nos insumos hora se deslocando para o produto elaborado, e o princípio da não-cumulatividade não tem o escopo de anular essa desproporção, até porque, a variação de alíquotas decorre de mandamento constitucional: o princípio da seletividade em função da essencialidade.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos tributados não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

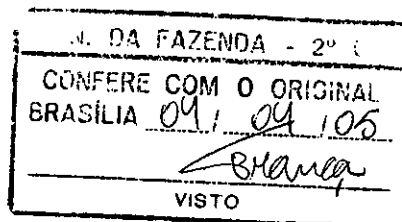
Por outro lado, a prevalecer a tese do acórdão recorrido sobre o direito ao crédito de matérias-primas tributadas à alíquota zero, todos os casos em que a alíquota dos insumos for menor do que a do produto final, o crédito deve ser calculado com base na alíquota deste e não na daqueles para manter a tributação efetiva apenas sobre o valor agregado. Acatando-se essa tese, estar-se-á subvertendo toda a base em que o tributo fora assentado desde de sua instituição pela Lei nº 4.502/1964, e criando para a União um passivo incalculável.

Observe-se ainda que, ao defenderem a tese de que, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do imposto, as entradas de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero devem gerar, para seus adquirentes, créditos calculados com base nas alíquotas dos produtos em que tais insumos foram empregados, os seguidores dessa tese, além de transformarem o aplicador da lei em legislador positivo, como dito linhas acima, esqueceram, por completo, que o IPI é regido, também, pelo princípio da seletividade em função da essencialidade, o qual tem por finalidade diminuir o gravame fiscal sobre produtos básicos necessários ao conjunto da sociedade e aumentar a tributação sobre os supérfluos.

Como é de todos sabido, esse princípio é implementado por meio da fixação de alíquotas mais elevadas para os produtos supérfluos e menores para os essenciais. Todavia, a grande maioria dos produtos supérfluos, como são exemplos os cigarros, os perfumes e as



Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090



bebidas, são produzidos a partir de matérias-primas agrícolas ainda não industrializadas, portanto, não tributadas pelo IPI (NT), ou a partir de insumos básicos, largamente utilizados pela população ou utilizados na fabricação de produtos populares, nessas hipóteses, tributados à alíquota zero.

Tanto em um caso, como em outro, por não haver alíquotas positivas, não há como quantificar o valor dos fictícios créditos que os adquirentes desses insumos teriam direito. Para resolver esse imbróglio, os defensores da tese aqui combatida criaram outro ainda maior ao determinarem a aplicação do mesmo percentual de incidência do imposto a que está submetido o produto final às matérias-primas não tributadas ou tributadas à alíquota zero; com isso, feriram de morte o princípio da seletividade ao tributarem às avessas os produtos supérfluos, reduzindo drasticamente ou anulando todo o gravame fiscal.

Para melhor entendimento do aqui exposto, tome-se como exemplo o caso do cigarro de fumo.

A tributação do cigarro de fumo segue às seguintes regras: a alíquota desse produto na TIPI é 330%, mas sua base de cálculo é reduzida a 12,5% do preço de venda a varejo. O valor do imposto devido obtém-se multiplicando a alíquota por essa base de cálculo reduzida. Assim, se 1.000 pacotes de cigarro custam R\$ 2.000,00 no varejo, o valor do IPI devido pelo fabricante é de R\$ 825,00 ($\$ 2.000,00 \times 12,5\% \times 330\%$). Para fabricar os cigarros, a indústria fumageira adquire folha de fumo, seu principal componente, não tributada pelo IPI (NT na TIPI). O industrial dos cigarros nada pagou de IPI por ela, não havendo do que se creditar. Desta feita, a alíquota efetiva dos cigarros é de 41,25% sobre o preço de venda a varejo. Agora, admitindo que o fabricante tem direito a abater do imposto devido o valor do crédito calculado com base na alíquota do produto final; para cada real pago na aquisição de folha de fumo ele teria de crédito R\$ 3,30. Assim, se para confeccionar os 1.000 pacotes, o industrial despendeu 15% das receitas, na compra desse insumo básico, teria ele direito a um crédito de R\$ 990,00 ($\$ 2.000,00 \times 15\% \times 330\%$). Superior, portanto, ao valor do imposto devido. Com isso, a tributação desse produto supérfluo seria negativa.

O mesmo ocorreria com as bebidas que têm alíquotas de até 130% e as principais matérias-primas são não tributadas (NT). Veja-se a que absurdo chegaríamos: a sociedade inteira custeando a fabricação de produtos a ela tão nocivos.

Por outro lado, havendo conflito aparente entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, deve o intérprete buscar a harmonização, de modo a evitar o sacrifício de um em relação aos outros. Sobre o tema é maestral o ensinamento de Alexandre de Moraes¹:

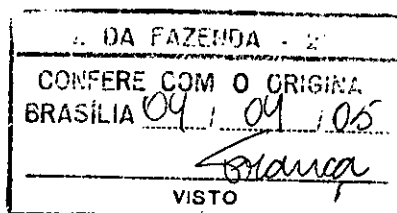
(...) quando houver conflito entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, o intérprete deve utilizar-se do princípio da concordância prática ou harmonização de forma a coordenar e combinar os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual (contradição dos princípios), sempre em busca do verdadeiro significado da norma e da harmonia do texto constitucional com sua finalidade precípua.

¹ Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional, São Paulo: Atlas, 2000. p. 59



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090



2º CC-MF
Fl.

Admitindo-se, para manter o debate, que o princípio da não-cumulatividade confere aos contribuintes de IPI créditos referentes às aquisições de produtos não tributados ou tributados à alíquota zero, o que confrontaria diferenciação de alíquotas previstas no princípio da seletividade, na harmonização desses dois princípios, deve-se, com arrimo nos ²princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, sopesar o direito de o contribuinte reduzir a tributação de produtos supérfluos com o de a Fazenda Pública alavancar a produção de produtos essenciais para a sociedade por meio da redução do gravame fiscal desses produtos e a exasperação daqueles, de tal sorte que não haja a subversão da ordem do Estado Democrático de Direito, em que os direitos individuais são respeitados, mas que a estes se sobrepõe o interesse coletivo.

No que pertine ao aproveitamento de créditos relativos a materiais que não compõe o produto final, sua apropriação, por força do estatuído no inciso I do artigo 147 do RIPI 1998, só será lícita se ditos materiais se enquadrarem como matéria-prima ou produto intermediário. Para haver esse enquadramento, torna-se necessário que os insumos sejam empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico. O Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: *“hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida-sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.* Tal entendimento também é extraído do Parecer Normativo CST nº nº 181/1974, do qual transcreve-se o elucidativo excerto:

13- Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, às peças e aos acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc..

Diante disso, entendo não ser cabível o aproveitamento do crédito referente às aquisições de materiais intermediários, tais como peças de manutenção de esteiras, e bens escriturados no ativo imobilizado ou destinados ao ativo fixo. Esses últimos, a vedação do creditamento encontra-se expressa na parte final do inciso I do artigo 147 do RIPI/1998, nos termos seguintes:

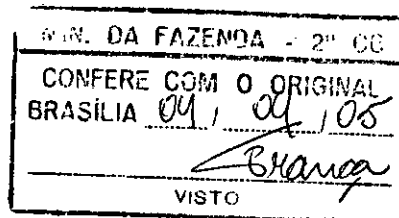
Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

² Na solução de um conflito aparente de normas, deve o interprete respeitar sempre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, de tal modo a evitar o sacrifício total de um em relação ao outro.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090



2ª CC-MF
Fl.

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.” (Grifamos).

Esclareça-se, por oportuno, que os argumentos de defesa pertinente à glosa de créditos decorrentes de aquisições de garrafas, vieram desacompanhado de qualquer elemento de prova a conferir-lhe legitimidade. Com isso, aplica-se ao caso o velho brocardo de que alegar e não provar é mesmo que não alegar.

Melhor sorte não merecem os argumentos de defesa tendentes a refutar a glosa dos créditos sem comprovação de sua natureza, pois, como explicita a reclamante em seu recurso, ditos créditos referem-se às despesas havidas com energia elétrica. No caso, duas são as razões que justificam a glosa efetuada pela Fiscalização, a primeira delas é que a energia elétrica é imune ao IPI, o que afasta, de plano, qualquer creditamento, já que não houve incidência de IPI na operação de entrada. Desta feita, não há o que ser compensado. A segunda justificativa encontra respaldo, justamente, nos argumentos expendidos no item precedente, pois, energia elétrica não se enquadra no conceito de matéria-prima ou produto intermediário. Daí não ser lícito o creditamento efetuado pela reclamante.

No que concerne à glosa de créditos decorrentes de devoluções, deixo de conhecer dos argumentos de defesa porquanto a matéria encontra-se preclusa, já que, como consignado na decisão recorrida, não houve impugnação desse item do auto de infração na peça apresentada à ao órgão de julgamento de primeira instância.

Em relação à glosa de créditos oriundos de descontos e bonificações, não merece reprimenda a decisão *a quo*, pois a base de cálculo do IPI - nos termos do artigo 14 da Lei nº 4.502/1964, alterado pelo artigo 27 do Decreto-Lei nº 1.593/1977, e com a nova redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798/89 - nas saídas para o mercado interno, é o valor da operação, sem dedução de descontos ainda que incondicionais, diferenças ou abatimentos. Com isso, não houve o indébito pertinente à incidência do imposto sobre os valores dos descontos e bonificações concedidos pela reclamante. Por conseguinte, não havia crédito a ser apropriado. Em assim sendo, correta a glosa efetuada pelos autuantes.

Por derradeiro, no tocante à multa de ofício aplicada, consta dos autos que decorreu do descumprimento da obrigação principal, da falta de recolhimento do IPI. A legislação que disciplina a matéria prevê a aplicação de multa em casos de não recolhimento ou recolhimento a menor de tributos e contribuições, apuradas em procedimento de ofício.

A aplicação da penalidade cominada em lei não é atividade discricionária, sendo, antes, obrigatória e vinculada, não podendo a autoridade fiscal deixar de aplicá-la, em se configurando a situação tipificada no texto legal, sob pena de responsabilidade funcional.

A situação fática apresentada nos autos subsume exatamente na hipótese prevista no inciso I do art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/1996 – falta de recolhimento do imposto devido – e enseja a quem nela incorrer a multa de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13888.002713/2003-72
Recurso nº : 128.214
Acórdão nº : 202-16.090

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 04 / 04 / 05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

75% da obrigação tributária não satisfeita. Agiu, pois, corretamente, a fiscalização ao aplicar a multa prevista na lei tributária específica.

Os argumentos de que a multa lançada representaria confisco não serão aqui debatidos, pois a discussão convergiria, necessariamente, para a análise da constitucionalidade da lei que fixara o percentual da multa aplicável, matéria alheia à competência das instâncias administrativas.

Com essas considerações, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2005

[Assinatura]
HENRIQUE PINHEIRO TORRES